

## Проблема відносності облікової інформації та напрями її вирішення

### **& Питання, які розглядаються:**

- *Висвітлено найважливішу проблему сучасної теорії і практики бухгалтерського обліку – відносності змісту бухгалтерської інформації.*
- *Розглянуто сучасні підходи до розвитку парадигм обліку та їх вплив на теорію відносності облікової інформації.*

**Ключові слова:** *відносність облікової інформації, інституціональна теорія бухгалтерського обліку, абсолютність і точність обліку.*

### **& Вопросы, которые рассматриваются:**

- *Освещена важнейшая проблема современной теории и практики бухгалтерского учета - относительности содержания бухгалтерской информации.*
- *Рассмотрены современные подходы к развитию парадигм учета и их влияние на теорию относительности учетной информации.*

**Ключевые слова:** *относительность учетной информации, институциональная теория бухгалтерского учета, абсолютность и точность учета.*

### **& Issues that are examined:**

- *The important problem of modern theory and practice of accounting - relativity content of accounting information was elucidated.*
- *Modern approaches to accounting development paradigms and their impact on the theory of relativity accounting information were considered.*

**Key words:** *relativity of accounting information, institutional theory of Accounting, and absolute accuracy of accounting.*

**Постановка проблеми та аналіз останніх публікацій.** Облікова інформація, представлена у різноманітних звітах (фінансових, статистичних, управлінських), зазвичай є цінним сировинним продуктом для системи управління на локальному і глобальному її рівнях. Бухгалтерській звітності завжди притаманний елемент суб'єктивізму і відносності.

Бухгалтери повинні розуміти відносність істини, якою вони володіють. Основним прикладом відносності є величина прибутку. Спростовуючи теорію облікового натуралізму Кеннета Макніла, який стверджував про істинність даних бухгалтерського обліку, Д.О. Мей переконливо показав на прикладі прибутку відносний її характер, враховуючи наступне: 1) умовність при виборі методів нарахування амортизації, резервів, оцінок; 2) неврахування або часткове врахування впливу інфляції із-за складних та громіздких математичних розрахунків, яка неоднозначно відображається на величині окремих статей балансу [10, с. 362].

Прибуток і капітал – величини, які демонструють лише відносну істину і ніколи абсолютну [10, с. 195]. Відповідно, вони можуть бути розраховані лише як ймовірні величини. Звідси випливає простий висновок про потенційність прибутку або збитку, яка задежить від психологічного клімату суб'єкта господарювання та зацікавлених осіб, що мають вплив на методологію його формування.

Аналізуючи природу прибутку, Л.Р. Робінсон (1928) виділив пріоритетними вплив шести факторів: 1) часу – при здійсненні витрат в одному періоді, а отриманні прибутку в іншому цінність ресурсів і продуктів їх переробки змінюється; 2) ризиків – неможливість їх рівномірного розподілу між періодами; 3) ринку капіталів – коливання кон'юнктури; 4) кредитного циклу – коливання курсу цінних паперів; 5) валютного коливання; 6) цінової нестабільності. Всі шість факторів повинні братися до уваги бухгалтером при розрахунку фінансових результатів.

Вагомим підтвердженням актуальності теми даної публікації є вислів видатного вченого Я.В. Соколова: "Питання завжди абсолютне, відповідь майже завжди відносна" [8, с. 486].

Враховуючи потребу національної економіки у формуванні ефективної методології бухгалтерського обліку для забезпечення системи управління якісними інформаційними обліковими ресурсами, у статті поставлено за мету висвітлити найважливішу проблему сучасної теорії і практики бухгалтерського обліку – відносності змісту бухгалтерської інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Виходячи з філософської концепції скептицизму, Я.В. Соколов наголошує, що довіра даним бухгалтерського обліку, раціональне використання даних звітності при прийнятті управлінських рішень можливе лише за умови розуміння відносності одержуваних даних. Не можна беззастережно довіряти "бухгалтерським цифрам", не замислюючись про методологію їх отримання. Але не можна і стверджувати, що відносність значень цих "цифр" робить їх марними.

Існує представлення про бухгалтерський облік як найреалістичний, тому що, всі вважають його розрахунки точними – до копійки на відміну від статистиків, у яких все приблизно. Насправді статистики розуміють відносність своїх даних і вираховують їх ймовірні відхилення (помилки). Бухгалтери відносність своїх даних ще не усвідомили.

Майже всі величини, представлені в бухгалтерському обліку, носять свідомо чи мимоволі умовний характер. В першу чергу цьому сприяло ряд причин: різні моменти виникнення доходів і витрат, вибір оцінки балансових статей, склад резервів, нарахування амортизації – що автоматично позначаються на фінансових результатах і, в певному сенсі, прибуток підприємства не стільки заробляє підприємець, скільки його вираховує бухгалтер.

Давньоримський сенатор Марк Порцій Катон (234-149 до н.е.) вчив, що коли здобуваєш маєток або, вживаючи нашу термінологію, підприємство, то звертай увагу на саму справу, а не на облікові реєстри і звітність. Це пов'язано з тим, що: 1) якщо облік ведуть за правилами, то оскільки правила не в змозі у всіх випадках адекватно відобразити реальний стан справ, остільки і результати оцінки маєтку за цими даними не будуть вражаючими і можуть ввести в оману; 2) якщо обліковець (бухгалтер) відступає від правил, то тим більше дані облікових реєстрів позбавлені сенсу. Треба особисто оглядати те, що купуєш, а не його бліде бухгалтерське відображення [10].

З 1973 року (початок відокремлення фінансового обліку з об'єктивних на це причин) відбулося наукове визнання неповної адекватності облікової інформації до відповідних господарських процесів, що є початком загострення проблеми реальності та

істинності бухгалтерського обліку. Оpubліковане в 1978 р. Американською асоціацією бухгалтерів визначення, що "бухгалтерський облік повинен відображати господарську діяльність підприємств, допускаючи мінімальні відхилення від реального стану справ", підкреслює правомірність заміни Д.О. Мейєм в бухгалтерському обліку істини цінністю і корисністю даних для конкретизованого користувача. Без затребуваності користувачем облікова інформація може асоціюватися лише з непродуктивним інформаційним ресурсом.

Ч.Т. Хонгрен у своїх працях неодноразово підкреслює принципову відносність бухгалтерської інформації, пояснюючи, що "бухгалтерський облік видається на перший погляд точною наукою із-за ореолу чіткості (*впорядкованості* – *I.C.*), яка притаманна фінансовим звітам. Але бухгалтерський облік – це швидше мистецтво, ніж наука. Фінансові звіти можуть виглядати акуратно через ретельно згруповані числа, так як вони є результатом складного процесу розрахунку показників, які базуються на масивному комплексі вихідних посилань і умовностей" [14, с. 533].

Поділ обліку на фінансовий і управлінський не зменшує гостроту проблеми відносності облікової інформації. Видатний вчений Г.Г. Кірейцев відзначає, що "система управлінського обліку створюється на підставі обґрунтованої методологічної і організаційної інтеграції функцій управління" [5]. За висловлюванням М.Г. Чумаченка: "до складу сучасного управлінського обліку входить нормування і прогнозування виробничих витрат за різними напрямками, калькулювання собівартості продукції, аналіз собівартості продукції і виявлення відхилень від стандартів і кошторисів" [12]. Г.О. Скрипник [8, с. 45] також акцентує увагу, що існуючі методи обліку, нормування, планування, контролю і аналізу витрат уже не можуть задовольнити потреби керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств і тому є необхідним створення системи обробки та підготовки інформації для менеджерів всередині підприємства, що може бути вирішено при застосуванні управлінського обліку. Проте, виокремлення управлінського обліку в окрему інформаційну систему, поставило нові завдання перед науковою спільнотою, професійними організаціями і практиками стосовно підвищення якості його продукту – інформаційного ресурсу для прийняття управлінських рішень.

Визнання відносності облікової інформації спричинило пошук причин втрати об'єктивності і достовірності. Це привело до розвитку парадигмального підходу у дослідженні існування обліку як науки. В 1976 р. М.К. Уеллс, спираючись на праці Т. Куна, ввів в бухгалтерський облік поняття парадигм, які виникають в процесі його революційного розвитку. Парадигма як філософське поняття, яке формує у науковця "певну культуру мислення, вміння абстрагуватися від випадкового,

несуттєвого і тимчасового та синтезувати різні нюанси розвитку системи в певні образи, вектори, тенденції, закономірності" [11, с. 137], на часі є ключовою проблемою наукових досліджень в галузі обліку. Свого часу М.К. Уеллс виділяв в теорії бухгалтерського обліку сім парадигм: 1) антропологічну – традиційний підхід, згідно якого практика спрямовує розвиток теорії; 2) кон'юнктурну – теорія обліку формується в залежності від потреб ринкової економіки; 3) подієву – суть якої в пріоритетності прогностичної функції обліку; 4) процесуальну – оцінка господарських процесів і прийняття управлінських рішень; 5) ідеалізовану – спрямування на обліковий вимір результатів господарської діяльності; 6) інформаційну – спрямована на оцінку інформації про факти господарського життя; 7) біоверистичну – вивчає поведінку осіб, які приймають управлінські рішення.

Всі окреслені парадигми знаходили місце в окремих теоріях, проте найбільш поширеними підходами на сучасному етапі розвитку облікової науки є наступні: 1) соціологічний; 2) економічний; 3) біоверистичний; 4) психологічний; 5) інформаційний (ситуаційний) бухгалтерський облік.

Соціологічний підхід вбачає метою обліку забезпечення справедливості до всіх учасників господарського процесу. Представниками цього підходу вважають А. Раппапорта, А.Ч. Літлонта, В.К. Циммермана, Н.М. Бедфорда. Головним аспектом теорії соціологічної спрямованості обліку є моніторинг кожного положення бухгалтерського обліку з позиції його соціальної відповідальності перед суспільством. Соціальну спрямованість розвитку теорії бухгалтерського обліку вбачаємо в наукових працях Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, В.М. Жука [4, 5, 6]. Для вчених даного спрямування предмет бухгалтерського обліку – не лише окремо взятий суб'єкт підприємницької діяльності, а визначений соціум, з притаманними йому інститутами, встановленими індивідуумами цього соціуму. Роль бухгалтера при цьому, крім визначення результату діяльності на локальному рівні, вбачається у прогнозуванні (передбаченні) соціально-економічних наслідків як від кожної окремої операції як результату управлінського рішення, так і від діяльності адміністрації суб'єкта господарювання в цілому. Зокрема, В.М. Жук відзначає, що "професійні кола мають все для того, щоб вивести на якісно новий рівень наукову дискусію, в ході якої має бути досягнутий консенсус та відпрацьовані напрями подальшої стратегії і тактики розвитку в Україні бухгалтерського обліку на міжнародних засадах, покладення цього процесу на належну теоретичну платформу з урахуванням національних потреб і галузевої специфіки. Саме такий підхід забезпечить відновлення бухгалтерським обліком свого статусу як ключової функції управління та важливого елемента національної безпеки країни"[4, с. 7].

Представники економічного підходу (Г.Г. Міллер, Л.Л. Брукс, С. Зефф, М. Мунітц) метою бухгалтерського обліку вважають контроль і оцінку економічних показників, а також забезпечення умов для досягнення максимальної ефективності господарської діяльності. Основою даного підходу є постулат про залежність фінансового результату від обраної методології бухгалтерського обліку, що підтверджує теорію відносності облікової інформації. Ефективність, як чисто розрахункова величина, підпорядковується цільовому користувачу. В такій ситуації головне правило має таке тлумачення: максимально наблизити рівень розуміння вихідної результативної інформації виконавцем і користувачем. В протилежному випадку вигоди від представленої облікової інформації будуть наближатись до нуля. Саме від співвідношення розуміння виконавець – користувач буде залежати рівень відносності облікової інформації та її наближення до бажаної точності, достовірності і об'єктивності.

Родоначальник біоверистичного підходу К.Т. Девіне визначає мету обліку як вироблення способів впливу на поведінку бухгалтерів, а через них і на всіх учасників господарського процесу. За цією теорією бухгалтер описує, обґрунтовує, пояснює і передбачає поведінку інших учасників всіх рівнів управління. Методологічну концепцію розрахунку економічних показників створює бухгалтер, відзначаючи лише з урахуванням своїх професійних знань, умінь і навичок, адекватність показника реальності і очікувань, необхідність і значимість окремого показника, його вплив на сприйняття і рішення управлінського персоналу. Науковцями, які пріоритетним вважають саме біоверистичний підхід, обґрунтовується найбільший ризик отримання фальсифікацій внаслідок опрацювання вхідних інформаційних потоків через людський фактор і притаманну йому властивість опортуністичної поведінки. Як наслідок – транзакційні витрати і втрати, пов'язані з недосконалою розробкою наукової концепції культури бухгалтерського обліку, яка має передбачати набір етичних і моральних норм, не нав'язаних ззовні, а вишуканих у глибинах національних традицій і менталітету. Якщо вплив на відносність у бухгалтерському обліку всіх аналізованих підходів визначити як єдине ціле, то в порівнянні з іншими підходами – біоверистичний – займе найбільшу частку.

Психологічний підхід є найбільш суттєвим в умовах розвитку глобального обліку, характерною ознакою якого є конфлікт інтересів власників капіталу, адміністрації суб'єкта господарювання і працівників. Правила гри визначає та структура, в руках якої зосереджено більше влади. В різних країнах такий розподіл інтересів є різним – відповідно і різні методологічні основи організації і ведення фінансового і управлінського обліку. Таким чином, методологія обліку спотворюється за вимогою

зацікавлених і впливових осіб. Розглядаючи систему обліку як інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, зацікавлені в цих рішеннях особи, переслідуючи власні інтереси (знову бачимо прояв опортунізму), використовують бухгалтерський облік як засіб для маніпуляцій в досягненні власних цілей. При цьому врахування соціальних та екологічних аспектів залежить від розуміння гостроти і відношення до таких проблем тих же впливових осіб.

Враховуючи значний вплив на розвиток національної методології бухгалтерського обліку владних структур, і з метою зменшення рівня відносності облікової інформації, беззаперечно постає питання створення професійної наукової облікової школи в Україні. Слід відзначити вагомий внесок В.М. Жука в розвиток обліку в аграрному секторі економіки [2, 3, 4]. Представлена ним наукова концепція стосовно інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерської професії є неперевершеним науковим доробком, імпульсом та основою для багатьох напрямків сучасних досліджень. Науковець спрямовує свої дослідження і тим самим закликає небайдужих до облікових проблем вчених здійснювати "пошук нових, адекватних сьогоденню теорій бухгалтерського обліку", вважаючи цю роботу "пріоритетним завданням наукових шкіл та науковців" [4, с. 59]. Виокремлення В.М. Жуком нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку за словами самого ж науковця не претендує на цілковиту завершеність чи негайне сприйняття. Проте, її розвиток обумовлений об'єктивним розвитком економічної теорії інституціоналізму, яка прогнозує позитивну еволюцію людства. "Останнє підтверджує як світове, так і національне сприйняття ідей та концепцій сталого розвитку, проте ускладнює діяльність суб'єктів господарювання, породжуючи збільшення трансакційних витрат, соціальних та екологічних зобов'язань. Головний шлях до зниження таких витрат – це "формування чітких правил поведінки", що і є інститутами. Нова інституціональна теорія бухгалтерського обліку покликана забезпечити як інформаційні запити цих інститутів, так і розвиток облікової практики під зміни в інституційних середовищах" [4, с. 60]. Чіткий поділ та визначення ієрархії складових існуючого інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні, визначення їх структури, мети та функцій, сприятиме подальшому спрямуванню комплексних наукових досліджень в обліковій сфері. Науковець виділяє шість основних складових інституціонального забезпечення теорії бухгалтерського обліку: 1) формальні інститути; 2) контролюючі інститути; 3) регуляторні інститути; 4) професійні інститути; 5) інститути освіти, професійної пропаганди та наукові школи; 6) неформальні інститути. Найбільш недослідженими в обліковій науковій сфері є неформальні інститути,

залежні від психологічного фактору та від упорядкування та відповідного спрямування яких в значній мірі буде залежати рівень відносності облікової інформації.

Інформаційний підхід виділяє за основу ситуаційний бухгалтерський облік, а також вартісну інтерпретацію та способи оцінки окремих ситуацій як об'єктів обліку. Представники даного підходу вважають предметом обліку інформаційну подію, тобто елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя. Пошук і виокремлення таких одиниць складає основу бухгалтерського обліку. На наш погляд, важливою і такою що потребує подальших досліджень в галузі теорії управлінського обліку, є постулат Г. Сортера (1969) [16, с. 12], суть якого в тому, що функцією бухгалтерського обліку є не пряме представлення даних для моделі прийняття рішень, а максимально можливий обсяг впорядкованих інформаційних облікових даних, з яких користувач (власник, адміністратор, менеджер) міг би, з урахуванням індивідуальних особливостей його моделі прийняття рішень, вибрати необхідну йому інформацію. При такому підході значно зменшується відносність облікової інформації, корисність цілей і рівень відповідних маніпуляцій обліковими даними. З розвитком сучасних інформаційних технологій та інституціонального забезпечення теорії бухгалтерського обліку стає більш ймовірною можливість перетворення облікової інформації і стратегічний ресурс, який сприятиме вирішенню управлінських завдань, забезпеченню сталого розвитку економіки з урахуванням соціального і екологічного факторів.

**Висновки.** Бухгалтерський облік – найпотрібніша наука, але, тим не менше, не можна переоцінювати її точність.

Точність бухгалтерської інформації повинна бути не абсолютною, а відносною, тобто, достатньою для прийняття дієвих управлінських рішень. Точність – більше юридичний аспект бухгалтерського обліку. Права власності і зобов'язання не є предметом бухгалтерського обліку – це юридичні відносини. Вчені французької облікової школи цілком бухгалтерського обліку визначають – раціоналізацію, дієвість, ефективність, систему і порядок. При цьому значно розширюється сфера предмету бухгалтерського обліку і виходить за рамки власне обліку – до межі політичної економії.

Наближення облікових даних до точності залежить від конкретних умов діяльності підприємства – внутрішніх (організаційна структура, система управління, професійний рівень керівного складу і головного бухгалтера) та зовнішніх (податкова політика держави, соціальна, культурна та екологічна спрямованість бізнесу, ступінь економічної безпеки національного бізнесу).

Наукова концепція стосовно інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерської професії є неперевершеним науковим

доробком, імпульсом та основою для багатьох напрямків сучасних досліджень. Виокремлення В.М. Жуком нової інституціональної теорії бухгалтерського обліку обумовлений об'єктивним розвитком економічної теорії інституціоналізму, яка прогнозує позитивну еволюцію людства. Нова інституціональна теорія бухгалтерського обліку покликана забезпечити як інформаційні запити цих інститутів, так і розвиток облікової практики під зміни в інституційних середовищах. Чіткий поділ та визначення ієрархії складових існуючого інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні, визначення їх структури, мети та функцій, сприятиме подальшому спрямуванню комплексних наукових досліджень в обліковій сфері. Разом з тим, паралельно з розвитком інституціональної теорії бухгалтерського обліку вирішуватиметься питання оптимального співвідношення відносності і точності облікової інформації поряд з оперативністю її представлення.

#### 4 Список використаних джерел

1. Дем'яненко М.Я. Про співвідношення бухгалтерського і податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. - № 1.- С.16-22.

2. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: наукова доповідь / В.М. Жук; Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН. – К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2008. – 83 с.

3. Жук В.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики Украины: научный доклад / В.Н. Жук; Национальный научный центр "Институт аграрной экономики" УААН. – К.: ННЦ ИАЭ УААН, 2008. – 98 с.

4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

5. Кірейцев Г.Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. - № 11. – С.2-7.

6. Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кірейцев // Научный доклад на 6-й международной конференции "Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направление дальнейшего развития", Житомир, 16-18 октября 2007 г. – Житомир ЖГТУ, 2007. – 68 с.

7. Кірейцев Г.Г. Методологические аспекты развития учета в сельском хозяйстве / Г.Г. Кірейцев, П.Т. Саблук, Н.Я. Демяненко // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. – 1985. – № 1. – С.30.

8. Скрипник Г.О. Нормативно-правове регулювання управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / Г.О. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С.43-46.

9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн пособие вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

11. Сучасні проблеми обліку: [монографія] / За ред. д.е.н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.

12. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. - 1997. - № 10(16). - С.2-9.

13. Шевчук В.О. Абсолютні блага і ринок: виміри достатності теоретичної економії / В.О. Шевчук. – Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С.103.

14. Horngren Ch. T. Introduction to Management Accounting. – Prentice – Hall, 1986.

15. Parsons T. The present Position and Prospect of Systematic Theory in Sociology / Essays in Sociological Theory / The Free Press, 1954.

16. Sorter G.H. "Anevents" Approach to Basic Accounting Theory // The Accounting Review. – V. 44. – January, 1969.